

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALEXSANDRO DE FREITAS SIMÃO**

**AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO: UM  
ESTUDO BIBLIOGRÁFICO NOS REGIMES TRIBUTÁRIOS NO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL**

**CRICIÚMA**

**2017**

**ALEXSANDRO DE FREITAS SIMÃO**

**AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO: UM  
ESTUDO BIBLIOGRÁFICO NOS REGIMES TRIBUTÁRIOS NO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado  
para obtenção do grau de bacharel no curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do  
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Patriele de Faveri Fontana

**CRICIÚMA**

**2017**

**ALEXSANDRO DE FREITAS SIMÃO**

**AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO: UM  
ESTUDO BIBLIOGRÁFICO NOS REGIMES TRIBUTÁRIOS NO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 07 de Dezembro de 2017.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup> Patriele de Faveri Fontana- Esp.- UNESC – Orientadora

---

Prof.<sup>o</sup> Fernando Marcos Garcia - Mestre - (UNESC)

---

Prof<sup>a</sup> Andreza Cruz – Esp. - (UNESC)

Dedico esta monografia ao meu pai Ivo Fontana Simão, que desde pequeno me incentivou a correr atrás dos meus objetivos e me ensinou os valores para a formação de um cidadão de bem.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, que me deu força, paciência e sabedoria para enfrentar meus medos e concluir essa jornada.

A minha família que mesmo de longe sempre me mandou muita energia para que eu nunca desistisse dos meus objetivos.

Ao meu companheiro Bruno pela compreensão nos momentos em que deixamos de nos divertir para que eu pudesse escrever este trabalho, sem falar da compreensão durante esta jornada de 4 anos e meio.

A minha orientadora Prof.<sup>a</sup> Patriele de Faveri Fontana pela paciência, infinitas orientações pessoais e virtuais, pelos fins de semana e feriados respondendo minhas dúvidas e pelo imenso incentivo que tornou possível a conclusão desta monografia.

As minhas amigas Joice, Karoline, Leonice e Paula pelas alegrias, tristezas e dores compartilhadas, por todas as provas, APE's, Pio's e torço que nossa amizade e parceria seja por muitos anos.

A todos os colegas que contribuíram para essa caminhada, trocando informações e conhecimentos. A todos os professores do curso, que foram importantes na minha vida acadêmica e no desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço a todos os colaboradores da Fênix Contabilidade por todo o conhecimento adquirido na empresa, onde pude alinhar a teoria da graduação com a prática do mercado. Agradecer de coração aos sócios Jefferson e Marcio, por todo apoio me dado durante esta caminhada.

**“Lembre-se que as pessoas podem tirar  
tudo de você, menos o seu conhecimento.”**

**Albert Einstein**

## RESUMO

O presente estudo consiste em uma abordagem sobre as aquisições de mercadorias adquiridas por contribuintes do Estado do Rio Grande do Sul, que não estejam sujeitas ao regime de substituição tributária, tanto para mercadorias que estejam relacionadas com as operações subsequentes, quanto às destinadas para uso e consumo ou ativo imobilizado. O objetivo geral do presente estudo consiste em verificar como atender a legislação tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas aquisições de mercadorias, quanto à antecipação tributária e o diferencial de alíquotas no estado do Rio Grande do Sul. No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Para aplicar os objetivos específicos contidos neste trabalho, foi utilizada a pesquisa descritiva. Quanto à fonte de informação, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, pois foi necessário realizar busca em livros, artigos e Leis para elaboração da fundamentação teórica. Conforme relatado no presente estudo, o art. 46, §4, Livro I do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Sul (RICMS-RS) a cobrança da antecipação tributária é devida quando a mercadoria não estiver sob o regime de substituição tributária e for adquirida de outra UF com destino a comercialização ou industrialização, hipótese que alíquota interestadual seja 4%. Nessa ótica, a cobrança da antecipação tributária não diferencia contribuinte, seja ele optante pelo Simples Nacional ou Regime Normal deve efetuar o recolhimento, já na possibilidade do crédito do valor pago é na apuração do mês posterior. Logo vem o ponto relevante deste estudo, em que o fisco esquece que os contribuintes optantes pelo Simples Nacional não fazem apuração do ICMS. Infelizmente quando os contribuintes optantes pelo Simples Nacional adquirem mercadorias de outra UF, o valor devido e declarado na DESTDA se torna custo, o que mostra a disparidade legal nos regimes tributários. Outro ponto que o estudo frisa é a alteração do RICMS-RS onde o fisco integrou a base de cálculo da diferença de alíquotas do ICMS, para as mercadorias destinadas à uso consumo ou ativo imobilizado na própria base de cálculo do imposto, resultando em um aumento no valor da diferença.

**Palavras Chaves:** Antecipação Tributária; Diferencial de Alíquotas; Apuração; Desigualdade Tributária.

## ÍNDICE DE QUADRO

Quadro 1: Relação de Impostos de acordo com a Federação de sua competência.	18
Quadro 2: Alíquotas das mercadorias no Estado do Rio Grande do Sul. ....	29
Quadro 3: Obrigações Acessórias nos regimes tributários.....	35
Quadro 4: Blocos que compõe a EFD ICMS/IPI.....	38



## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Fórmula para o Cálculo da Diferença de Alíquotas.....	33
Figura 2: Campos para preenchimento na DESTDA.....	49
Figura 3: Quadro A, resumo dos lançamentos na GIA.....	51
Figura 4: Lançamento em outros créditos na GIA.....	51
Figura 5: Lançamento em outros débitos na GIA.....	52
Figura 6: Registro C100 no EFD ICMS/IPI .....	53
Figura 7: Registro C110 no EFD ICMS/IPI .....	53
Figura 8: Registro 0450 no EFD ICMS/IPI.....	54
Figura 9: Registro 0460 no EFD ICMS/IPI.....	54
Figura 10: Ajuste no Livro Fiscal de Entrada no EFD ICMS/IPI.....	54
Figura 11: Registro C190 no EFD ICMS/IPI.....	55
Figura 12: Registro C195 no EFD ICMS/IPI.....	55
Figura 13: Registro C197 no EFD ICMS/IPI.....	56
Figura 14: Registro E111 no EFD ICMS/IPI.....	57
Figura 15: Registro E110 no EFD ICMS/IPI.....	58

## LISTA DE SIGLAS

ART	Artigo
CIAP	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
C.F	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DESTDA	Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação
E.C	Emenda Constitucional
EFD	Escrituração Fiscal Digital
GIA	Guia de Informação e Apuração
GIA SN	Guia de Informação e Apuração Simples Nacional
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
IN RE	Instrução Normativa Receita Estadual
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, Títulos e Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVC	Imposto Sobre Venda e Consignações
MEI	Micro Empreendedor Individual
Nº	Número
NF	Nota Fiscal
PIS	Programa de Integração Social
RICMS-RS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Sul
RS	Rio Grande do Sul
UF	Unidade Federativa

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	13
1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS .....	14
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	15
<b>2 REFERÊNCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>16</b>
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
<b>2.1.2 Competência Tributária .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.3 Classificação de Tributo .....</b>	<b>17</b>
2.1.3.1 Impostos.....	18
2.1.3.2 Taxas.....	19
2.1.3.3 Contribuição de Melhoria.....	19
2.1.3.4 Empréstimos Compulsórios.....	20
2.1.3.5 Contribuições Sociais .....	20
<b>2.1.4 Limitações do Poder de Tributar .....</b>	<b>21</b>
2.1.4.1 Legalidade.....	22
2.1.4.2 Isonomia Tributária.....	22
2.1.4.3 Irretroatividade .....	23
2.1.4.4 Anterioridade .....	23
2.1.4.5 Anterioridade Nonagesimal .....	24
2.1.4.6 Vedação ao Confisco .....	24
2.1.4.7 Liberdade de Tráfego .....	25
2.1.4.8 Capacidade Contributiva .....	25
2.2 ICMS .....	26
<b>2.2.1 Fato Gerador.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.2 Contribuinte .....</b>	<b>27</b>
<b>2.2.3 Base de Cálculo.....</b>	<b>28</b>
<b>2.2.4 Alíquota .....</b>	<b>29</b>
2.3 AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS .....	30
<b>2.3.1 Antecipação Tributária.....</b>	<b>30</b>
2.3.1.1 Crédito de Antecipação .....	32
<b>2.3.2 Diferencial de Alíquotas.....</b>	<b>32</b>
2.3.2.1 Crédito do Diferencial de Alíquotas .....	34
2.4 INFORMAÇÕES ACESSÓRIAS .....	34
<b>2.4.1 Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação.....</b>	<b>35</b>

2.4.2 Guia de Informação e Apuração .....	36
2.4.3 Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI .....	37
<b>3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....</b>	<b>40</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	40
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	40
<b>4 Revisão Bibliográfica.....</b>	<b>42</b>
4.1 ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	42
4.1.2 Nota fiscal .....	46
4.2 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.....	47
4.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....	49
4.3.1 Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação .....	49
4.3.2 Guia de Informação e Apuração do ICMS .....	50
4.3.3 Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI .....	52
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>61</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>64</b>
APÊNDICE A – FORMA DO SIMPLES NACIONAL DE CALCULAR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	65
APÊNDICE B – EMISSÃO DE NOTA RETROATIVA .....	66
APÊNDICE C – VEDAÇÃO DO CRÉDITO DA ANTECIPAÇÃO PARA SIMPLES NACIONAL .....	67
<b>ANEXOS .....</b>	<b>68</b>
ANEXO A – SOLICITAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL PARA PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO NA SAÍDA DA MERCADORIA .....	69
ANEXO B – PLANILHA PARA APURAÇÃO DO DÉBITO DA ANTECIPAÇÃO PELA SAÍDA.....	70
ANEXO C – CÓDIGOS DE PAGAMENTO PARA SIMPLES NACIONAL .....	71

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta o tema, problema e os objetivos do estudo, e por fim, serão expostos à justificativa e a estrutura do trabalho.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Diante da atual situação econômica em que o mercado se encontra as empresas para prosseguirem ativas no mercado estão em busca de uma forma de reduzir custos e despesas. Dentre as formas de elisão fiscal e análise de gastos, há também a possibilidade de uma gestão de compras, possibilitando a empresa adquirir mercadorias mais acessíveis por meio de uma pesquisa entre seus fornecedores garantindo não só preço, mas também a qualidade do produto.

Quando a gestão de compras é efetuada por alguns contribuintes do estado do Rio Grande do Sul (RS), estes devem tomar algumas precauções, pois a legislação do estado prevê débitos acessórios quando são adquiridas mercadorias de um fornecedor de outra Unidade da Federação (UF).

O estado do Rio Grande do Sul possui em seu Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), o débito de antecipação tributária sobre as mercadorias relacionadas às operações subsequentes, incidindo a diferença de alíquota sobre a base de cálculo do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) da mercadoria, e traz também o crédito na apuração do mês subsequente ao pagamento do débito do imposto.

Para as mercadorias não relacionadas às operações subsequentes, destinadas à uso e consumo ou ativo imobilizado, a legislação prevê a cobrança da diferença de alíquota, devendo ser realizada conforme a Instrução Normativa Receita Estadual (IN RE) nº (Número) 39/2016 e o crédito para as mercadorias destinadas ao ativo imobilizado em 1/48 avos e para uso e consumo apenas para 2020.

Devido estas circunstâncias, tem-se a seguinte questão problema: Como atender a legislação tributária do ICMS nas aquisições de mercadorias, quanto à antecipação tributária e o diferencial de alíquotas no estado do Rio Grande do Sul?

## 1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo geral do presente estudo consiste em verificar como atender a legislação tributária do ICMS nas aquisições de mercadorias, quanto à antecipação tributária e o diferencial de alíquotas no estado do Rio Grande do Sul.

Desta forma, para alcançar o objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos:

- Analisar a legislação perante a antecipação tributária e o diferencial de alíquotas nos regimes tributários.
- Demonstrar o cálculo da antecipação e do diferencial de alíquotas.
- Apresentar como preencher as obrigações acessórias.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O Governo na tentativa de equilibrar o déficit nos cofres públicos, ou até mesmo para aumentar o montante da arrecadação, aprova leis que instituem um novo tributo, aumento de uma determinada alíquota e até mesmo um benefício fiscal.

Diante desta situação, o estado do Rio Grande do Sul, modificou o RICMS-RS nº 37.699/1997, com o decreto nº 46.137/2009, ampliando a exigência do imposto relativo à diferença de alíquota oriunda de outro estado da federação.

Deste modo, o presente estudo visa demonstrar a exigência do imposto e a consequência para um contribuinte do estado, relacionando não só o preço praticado na venda como também a informação acessória a ser informada.

Além do propósito de mostrar a desigualdade nos regimes tributários para os contribuintes do ICMS, este trabalho possui abrangente contribuição teórica, baseado em normas regulamentadoras, bem como em artigos científicos e livros de autores especialistas e experientes na área tributária.

Para o aumento do conhecimento acadêmico, bem como para o profissional, o trabalho apresenta ampla fundamentação em torno de normas

tributárias que são de fundamental importância para os acadêmicos e profissionais da área.

#### 1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Finalizado este capítulo introdutório, o trabalho está estruturado de acordo com as seguintes seções: fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, revisão bibliográfica e considerações finais. Na revisão de estudos teóricos e empíricos, são apresentados o tema e subtema da pesquisa, acerca da constituição Federal e o Regulamento do ICMS, com a ênfase na antecipação tributária e no diferencial de Alíquotas. Após esta fase são propostos os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Logo em seguida traz-se a revisão e suas relações com outros estudos empíricos. Ao final, são apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

## **2 REFERÊNCIAL TEÓRICO**

Neste capítulo serão demonstrados alguns aspectos do Sistema Tributário Nacional, tais como a classificação de tributos, a competência tributária e as limitações do poder de tributar.

### **2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O sistema tributário de um país reflete como os agentes econômicos financiam os gastos do governo, e sua estrutura de arrecadação demonstra como a sociedade se preocupa com o bem-estar econômico.

A legislação tributária engloba um conjunto de leis que norteiam a arrecadação dos tributos. O sistema tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenado jurídico, estando sempre vinculada a cobrança de um tributo, disciplinando a competência dos entes federativos (OLIVEIRA, 2013).

Segundo Fabretti (2014, p. 36), “O sistema tributário é o conjunto de normas e princípios disposto na constituição federal, que é a lei maior no qual derivam as demais normas jurídicas tributárias hierarquicamente inferiores”.

Para que o sistema jurídico funcione, as normas devem obedecer a uma hierarquia, onde as leis estão abaixo da Constituição Federal, os decretos abaixo da lei e os atos administrativos inferiores aos decretos (KFOURI JR, 2010).

Sendo assim, podemos afirmar que o sistema tributário irá nortear a cobrança dos tributos, bem como designar a disciplina jurídica tributária.

#### **2.1.2 Competência Tributária**

A competência tributária foi definida para que cada ente federativo pudesse garantir o exercício da autonomia política e administrativa.

Segundo Carrazza (2013) a competência tributária é a aptidão para criar, tributos. Sendo que se entregam a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcela do poder de tributar.

Sendo assim, conforme art. (Artigo) 153 da Constituição Federal (C.F) compete à União, criar os seguintes impostos sobre:



- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Além destes tributos, Fabretti (2014, p. 45) afirma que “a União tem a competência residual, ou seja, só ela tem competência para instituir outros impostos não discriminados na Constituição Federal”.

Para os Estados e o Distrito Federal, o art. 155 da C.F atribui criar os impostos:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

Já aos Municípios, competem de acordo com o art. 156 da C.F instituir os seguintes impostos:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm, dentro de seus limites, o poder de criar determinados tributos obedecendo aos critérios de partilha estabelecidos pela Constituição.

### **2.1.3 Classificação de Tributo**

Em conformidade com o Código Tributário Nacional (CTN), as espécies tributárias são determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da obrigação.

Conforme o art. 3º do CTN tributo é “toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada”.

É comum a confusão entre a classificação dos tributos, pois para a população em geral, são apenas formas de cobrar recursos financeiros, porém, há distinção onde tributo é o gênero que pode ser subdividido em impostos, taxas e contribuição (KFOURI JR, 2010).

Os tributos podem ser classificados como impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais (SABBAG, 2013).

Sendo assim, pode se dizer que tributo é toda contribuição monetária imposta pelo Estado ao povo.

### 2.1.3.1 Impostos

Os impostos são de competência privativa e podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Uma vez instituído por lei, é devido, não podendo ser exigida nenhuma contra prestação do serviço público (Fabretti, 2015).

Os impostos não se relacionam com nenhuma prestação estatal específica, onde por meio do orçamento aprovado pelo legislativo, serve para financiar as atividades gerais do estado (AMARO, 2006).

Conforme o quadro 1 estão classificados os impostos de acordo com a unidade federativa de sua competência.

**Quadro 1:** Relação de Impostos de acordo com a Federação de sua competência.

FEDERADO	IMPOSTO
UNIÃO	II - Imposto Sobre a Importação
	IE - Imposto Sobre a Exportação
	IPI - Imposto sobre Produto Industrializado
	IOF - Imposto sobre Operações Financeiras
	IR - Imposto de Renda
	ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
	IGF - Imposto Sobre Grandes Fortunas
ESTADOS E DISTRITO FEDERAL	ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
	IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
	ITCD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
MUNICÍPIOS	ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
	IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano
	ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos

Fonte: OLIVEIRA (2013, p. 65) adaptado pelo autor.

Assim, apenas os entes para os quais foram distribuídos os impostos é que podem cobrá-los.

### 2.1.3.2 Taxas

As taxas são exigências do governo tanto a uma pessoa física ou jurídica, cobradas pelo uso de determinados serviços públicos oferecidos à população.

De acordo com os art. 77 e 78 do CTN poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

As taxas não podem ter a base de cálculo ou fato gerador idêntico ao dos impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas, mas sim calculados pela instituição a oferecer o serviço (FABRETTI, 2015).

Por ser um tributo vinculado a uma contraprestação direta do Estado, em que todos os entes podem exigir o pagamento, devem exclusivamente custear o serviço prestado (SABBAG, 2013).

São exemplos de taxa Federal, Estadual e Municipal, a emissão de passaporte, emissão de documento veicular e coleta de lixo, respectivamente (KFOURI JR, 2010).

Assim, pode-se dizer que as taxas não apresentam finalidade lucrativa, tendo como função principal custear o serviço prestado.

### 2.1.3.3 Contribuição de Melhoria

Este tributo pode ser cobrado quando o Estado realiza obras públicas que gerem real valorização do imóvel do provável contribuinte. Pode ser cobrada por todos os entes federados (FABRETTI, 2015).

As contribuições de melhorias são, de acordo com Machado (2014), cobradas quando há benefício trazido aos contribuintes por obras públicas o qual tenha decorrido da valorização imobiliária.

Dessa forma o art. 81 do CTN (1966) prescreve que as contribuições de melhorias possuem “[...] como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Assim, como exemplos citamos a pavimentação de uma rua, ampliação ou construção de um parque.

#### 2.1.3.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios caracterizam-se como um tributo não vinculado, utilizados apenas como meio paliativo e temporário para suprimento gerais da nação (FABRETTI, 2015).

Conforme o art. 148 da C.F a União poderá instituir empréstimo compulsório:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Os recursos provenientes dos empréstimos compulsórios só podem ser utilizados na finalidade para as quais foram criados em que, para estabelecer, é necessária maioria absoluta para aprovação no Congresso Nacional e sempre por meio de lei complementar (SABBAG, 2013).

Somente a União tem competência para criar este tributo, sendo para atender as despesas extraordinárias que possuam urgência e benefício nacional.

#### 2.1.3.5 Contribuições Sociais

Segundo Amaro (2014) a contribuição social é um tributo destinado a custear atividades estatais específicas não inerentes ao Estado, fixando a atuação da União no setor da ordem social.

As Contribuições Sociais são de competência exclusiva da União, que assim expõe o vigente art.149 da C.F:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta, incidentes sobre o faturamento das empresas, sobre o custo e sobre o que fatura (KFOURI JR, 2010).

Com a nova redação da Emenda Constitucional (E.C) nº 20 de 1998, passa a entender que além do empregador, a empresa ou a ela equiparada também é contribuinte. Como exemplo tem-se 10% devido pelos empregadores do montante dos depósitos devidos na conta vinculada do trabalhador nos casos de despedida sem justa causa (FABRETTI, 2015).

Outros exemplos de contribuições recolhidas pelas empresas são a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) incidente sobre o lucro, Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre o faturamento da empresa e as contribuições sobre a folha de pagamento (KFOURI JR, 2010).

Logo as contribuições sociais possuem natureza eminentemente tributária e são de competência privativa da União, pagas por contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

#### **2.1.4 Limitações do Poder de Tributar**

O sistema tributário está baseado em regras comuns aplicáveis a todos os entes federativos e que os princípios constitucionais tributários traçam a intensidade de atuação, o modo e a forma do poder de tributar (AMARO, 2006).

As limitações ao poder de tributar é a garantia fundamental a voracidade cada vez maior do fisco, pode se dizer que é o verdadeiro código de defesa do consumidor (FABRETTI, 2015).

Além dos princípios tributários servirem como uma proteção para o contribuinte, os princípios norteiam a atividade do Estado na sua função de tributar, agindo também como freio e impondo-lhe limites em relação aos contribuintes (CAIS, 2007).

Para alterar alguns tributos, salvo algumas exceções, o governo deve respeitar alguns princípios os quais serão expostos abaixo.

#### 2.1.4.1 Legalidade

O princípio da legalidade representa uma proteção aos setores mais vulneráveis da economia.

Conforme art. 150, inciso I, da C.F “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

É importante atentar para o fato de que o princípio traz claramente a lei como fonte principal e não uma fonte secundária, não podendo ser alterada por uma norma inferior, a não ser nas hipóteses ressalvadas na própria constituição (FABRETTI, 2015).

Hipóteses estas, admitindo alteração por ato do poder Executivo alterar as alíquotas, unicamente, do Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, Títulos e Valores Mobiliários (IOF) (KFOURI JR, 2010).

Assim, salvo as exceções, os entes federativos não podem aumentar um tributo, ou alterar a base de cálculo e o prazo de recolhimento, sem que uma lei estabeleça.

#### 2.1.4.2 Isonomia Tributária

A isonomia ou igualdade tributária garante o tratamento tributário de forma igual, sem distinção de natureza, entre os contribuintes que se encontram em situação igual e diferenciada com aqueles que estão em situação desigual (OLIVEIRA, 2015).

A C.F em seu art. 5 assegura aos brasileiros e residentes do país que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, não devendo existir privilégios, seja por raça, cor, gênero e até mesmo por condições financeiras.

Assim também se estende às empresas, em que o art. 150, inciso II da C.F veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim pode-se afirmar que todos os contribuintes devem ser tratados iguais, sejam eles por rendimento, títulos ou direitos.

#### 2.1.4.3 Irretroatividade

Este princípio estabelece que quando uma nova lei é instituída, esta não poderá ser aplicada retroativamente, ou seja, não poderá cobrar tributo de fatos geradores que já ocorreram (OLIVEIRA, 2015).

Assim explícita o art. 150, inciso III, alínea a, da C.F que é vedado “[...] cobrar tributos; em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados”.

Há duas exceções expressas no art. 6 do CTN, chamada de irretroatividade benéfica, onde retroagirá quando for interpretativa, ou quando for mais benéfica para o contribuinte, em matéria de infração desde que não se tenha sido definitivamente julgado (SABBAG, 2013).

Como regra as leis devem sempre dispor para o futuro e não retroagir aos fatos passados.

#### 2.1.4.4 Anterioridade

O princípio da anterioridade estabelece um prazo mínimo para que o tributo alcance fatos futuros e têm como finalidade evitar surpresas, permitindo que o contribuinte possa se preparar financeiramente para a incidência do tributo (SABBAG, 2013).

Conforme o art. 150, inciso III, alínea b, da C.F “é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Fabretti (2015) afirma que há algumas exceções para as alíquotas de alguns tributos, sendo eles II, IE, IPI, IOF e Empréstimos compulsórios decorrente de calamidade pública e de guerra extrema.

Assim sendo, um tributo, salvo exceções, só poderá ser cobrado pelo fisco no ano seguinte àquele em que a lei que o criou for promulgada.

#### 2.1.4.5 Anterioridade Nonagesimal

O princípio da anterioridade é também conhecido como princípio da noventena ou princípio da anterioridade reforçada. Tem por finalidade garantir que o tributo será estabelecido 90 dias antes de sua vigência (OLIVEIRA, 2015).

Conforme art. 150, inciso III, alínea c, da C.F é vedado “[...] cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.” (BRASIL, 1988).

O princípio da anterioridade acumulado com a noventena, a data limite para instituir ou aumentar impostos e taxas passa a ser 1º de outubro para poder vigorar no exercício seguinte (FABRETTI, 2015).

Kfourir Jr. (2010) afirma que há algumas exceções, em que não há necessidade de se observar o prazo de 90 dias, sendo eles II, IE, IOF e Empréstimos Compulsórios decorrente de calamidade pública e de guerra extrema.

Assim, como forma de conferir segurança jurídica ao contribuinte, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes.

#### 2.1.4.6 Vedação ao Confisco

Oliveira (2015) afirma que o Estado não pode tomar para si aquilo que não o pertence, além de que o tributo deve ser instituído em um nível racional, sendo comprovada nos casos em que sua rigorosa cobrança não acarrete assimilação do valor total do objeto tributado.

Um tributo não pode ter por consequência o desaparecimento total de um determinado bem. Logo o art. 150, inciso IV, da C.F afirma que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.

O problema está em saber até onde pode avançar um tributo sobre o patrimônio do contribuinte, sem configurar confisco, pois não se tem um valor pauta ou até mesmo valores pré-fixados (AMARO, 2006).

Assim, não se pode exigir tributo de forma excessiva ou antieconômica, acarretando privação patrimonial do contribuinte.



#### 2.1.4.7 Liberdade de Tráfego

A liberdade de locomoção é parte integrante dos direitos fundamentais das pessoas proibindo a limitação da locomoção ou bens dentro do território nacional, por meio do estabelecimento de barreiras fiscais (SABBAG, 2013).

Conforme art. 150, inciso V da C.F é “vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bem por meio de tributos, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público”.

O princípio não tem a ver com o tráfego internacional, apenas com intermunicipal e interestadual, porém a constituição se atentou ao fato gerador da incidência do ICMS para as operações interestaduais (AMARO, 2006).

Assim, não pode estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos, dificultando ao legislador tributário impor tributos que pudessem afetar o tráfico, além dos já alcançados pela constituição.

#### 2.1.4.8 Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, igualmente denominado princípio da capacidade econômica, obriga o Estado a cobrar o tributo não em razão da renda potencial das pessoas, mas sim da renda que a mesma efetivamente dispõe (MACHADO, 2014).

Conforme art. 145, § 1, da C.F a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para uma melhor compressão Fabretti (2015), exemplifica a tabela progressiva do Imposto de Renda de Pessoa Física, o qual estabelece faixas de rendimentos com alíquotas de tributação.

Assim, pode-se afirmar que quanto maior a capacidade contributiva do contribuinte, mais ele irá pagar tributos.

## 2.2 ICMS

Como visto, em observância à Carta Magna de 88, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e a propriedade de veículos automotores.

Para Machado (2013), o ICM (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias) nada mais era que o antigo IVC (Imposto Sobre Venda e Consignações), que passou por uma reformulação com a Emenda 18/1965 quando se tornou não cumulativo. O ICM com a vigente constituição de 1988 foi ampliado, passando a abranger as operações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tornando-se o ICMS.

Mediante a Lei Complementar nº 87 de 1996, comumente conhecida como “Lei Kandir”, instituída pelo ex-deputado federal Antônio Kandir, o ICMS teve regulamentação nacional. A partir desta Lei Complementar, cada Estado teve que regulamentar o ICMS em seu território.

Segundo Sabbag (2006), a Constituição Federal ampliou o campo de incidência do ICMS, transformando o imposto estadual a principal fonte de recursos próprios para os Estados, tornando o maior imposto arrecadado do País.

Após diversas alterações no Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, atualmente o ICMS é regulamentado pelo Decreto RS nº 37.699 de 1997, que trata da incidência, do cálculo do imposto, da apuração, recolhimento, bem como do fato gerador, base de cálculo e alíquotas que serão elencadas a seguir.

### 2.2.1 Fato Gerador

O fato gerador do ICMS é a situação definida em lei, como necessária para a sua ocorrência, incidente na circulação da mercadoria ou na prestação de serviço, independente da venda ter sido efetivada ou não (CTN, 1966).

Conforme o art. 4 do Livro I do RICMS-RS, nas operações com mercadorias ou bens considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I- da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III- da transmissão de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado;
- IV- da transmissão de propriedade de mercadoria, ou do título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V- do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
  - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
  - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- VI- do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- VII- da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- VIII- da entrada no território do Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- IX- da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.
- X- da realização da operação iniciada em outra unidade da Federação que destine mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado.

De uma maneira geral Sabbag (2013), afirma que a base central do fato gerador está descrito na lei que o instituiu e pode consistir sobre é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, mesmo que tenha iniciado no exterior.

### 2.2.2 Contribuinte

Contribuinte é aquele que promove a operação com incidência de imposto e terá uma relação direta com o fato gerador (MACHADO, 2013).

Conforme art. 12 do Livro I do RICMS-RS, elencado com o art. 4, da Lei nº 87 de 1996, é definido que:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ainda no art. 12, parágrafo único, descreve que é contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

- I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira em licitação bens ou mercadorias apreendidos ou abandonados;
- IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou do Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim, contribuinte é aquele que recolherá ou recolheu o imposto, por ter uma relação direta com o fato gerador.

### 2.2.3 Base de Cálculo

Segundo Oliveira (2013), a base de cálculo do ICMS será determinada pelas ocorrências dos fatos geradores previstos na Lei Kandir, consequentemente no RICMS-RS.

De acordo com Sabbag (2013 p. 1071) a base de cálculo pode ser:

- a) O valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) O preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação,
- c) O valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação convertido em moeda nacional pela taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

Não integra a base de cálculo do imposto, conforme o art. 19 do Livro I do RICMS-RS:

- I - o montante do IPI quando a operação, realizada entre contribuinte e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização.
- II - o valor dos descontos concedidos no ato da emissão do documento fiscal, desde que constem deste.

Sendo assim em regra geral a base de cálculo do ICMS é o preço praticado pela venda, incluído o valor do frete, seguros, juros e despesas debitadas do adquirente. O IPI também integrará a base de cálculo quando a mercadoria for destinada a uso e consumo ou ativo imobilizado.

## 2.2.4 Alíquota

A alíquota é o percentual definido em lei que é aplicada sobre a base de cálculo para a formação do valor do imposto a ser pago.

Fica a cargo do Senado Federal fixar as alíquotas interestaduais e de exportação, além de poder estabelecer as alíquotas máximas e mínimas. Quando ausentes, os estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências (SABBAG, 2013).

As alíquotas do estado do Rio Grande do Sul estão expressas no art. 26, 27, 28 e 29 do Livro I do RICMS-RS, conforme abaixo listadas.

Quadro 2: Alíquotas das mercadorias no Estado do Rio Grande do Sul.

ALÍQUOTA DO ICMS %	OPERAÇÕES INTERNAS
18%	No período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2018 e 17% a partir de 1º de janeiro de 2019, quando se tratar das demais mercadorias.
25%	Quando se tratar de mercadorias relacionadas no Apêndice I, Seção I. <b>NOTA</b> - No período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2018, não prevalecerá, nas operações internas com energia elétrica e combustíveis, referidos, respectivamente, nos itens IX e X da Seção I do Apêndice I, a alíquota prevista neste inciso, hipótese em que será fixada em 30% (trinta por cento).
12%	Quando se tratar das mercadorias relacionadas no Apêndice I, Seção II.
20%	No período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2018 e 18% (dezoito por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, quando se tratar de refrigerante e quando se tratar de energia elétrica destinada à iluminação de vias públicas;
ALÍQUOTA DO ICMS %	OPERAÇÕES INTERESTADUAIS
12%	Nos casos em que o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;
7%	Quando o destinatário estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Estado do ES;
4%	Quando houver operações com bens e mercadorias importadas do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro não tenham sido submetidos a processo de industrialização, ou ainda que, submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).
	Obs.: Não se aplica a alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pela CAMEX, para fins da Resolução do Senado Federal nº 13/2012.

Fonte: RICMS-RS, adaptado pelo autor (2017).

Instituído pelo Decreto RS nº 52.836 de 2015, para os produtos: bebidas alcoólicas, cervejas sem álcool, cigarros e afins e alguns perfume e cosméticos

ainda possuem o adicional de 2% de alíquota, entre os períodos de 2016 a 2025 destinados ao fundo de combate a pobreza.

## 2.3 AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS

Nas operações que comumente envolvem circulação de mercadorias, é de notório conhecimento a incidência do ICMS e as suas alíquotas, tendo como fato gerador as saídas de mercadorias. No entanto, alguns Estados brasileiros, entre os quais o Rio Grande do Sul, exigem a antecipação desse recolhimento no momento da entrada da mercadoria no território de seus Estados.

### 2.3.1 Antecipação Tributária

A antecipação tributária consiste na cobrança antecipada do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias não sujeitas ao regime da substituição tributária, sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo à operação subsequente ou às operações subsequentes ao adquirente da mercadoria advinda de outro Estado. (RICMS-RS, 1997)

Mediante a Lei nº 8.820 de 1989 que institui o ICMS no RS, no art. 24, § 8: “O imposto será pago antecipadamente, total ou parcialmente, no momento da entrada no território deste Estado, nos recebimentos de mercadorias de outra unidade da Federação”.

Segundo art. 12 da Lei nº 123 de 2006, regulamentadora do simples nacional, no §1, inciso XIII, alínea g, o ICMS é devido, “nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal”.

A partir de 01 de fevereiro de 2009, entrou em vigor o Decreto RS nº. 46.137 de 2009 que estabeleceu o recolhimento antecipado do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, para todas as aquisições de produtos oriundos de outras unidades da Federação, destinados a estabelecimento que comercialize mercadorias, desde que não estejam sujeitos à substituição tributária.

Não contente com o resultado, em 04 de Fevereiro de 2013, o governo alterou o Decreto RS nº 46.137 de 2009, com o Decreto RS nº 50.057 de 2013, onde

ampliou o recolhimento não apenas para os estabelecimentos comercializadores, como para todas as entradas de mercadorias de outras unidades da federação.

Atualmente o Regulamento do ICMS do RS, Decreto RS nº 37.699 de 1997, no art. 46, §4, do Livro I afirma que:

**§ 4º** -No recebimento de mercadorias de outra unidade da Federação, exceto as relacionadas no Apêndice II, Seções II e III, parte do imposto relativo à operação subsequente, calculada na forma das notas 02 ou 03, é devida no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado, devendo ser paga:

**NOTA 01** – As mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seções II e III, são as sujeitas, respectivamente, à substituição tributária nas operações internas e interestaduais.

**NOTA 02** - O valor do imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota interna e, se for o caso, do percentual de base de cálculo reduzida, nos termos previstos no art. 23, sobre a base de cálculo constante na NF, deduzindo-se, após, o valor do ICMS destacado no referido documento, considerando-se as disposições dos parágrafos do art. 23 e dos arts. 31 e 33 a 35.

**NOTA 03** - Na hipótese de estabelecimento remetente optante pelo Simples Nacional, para fins do cálculo previsto na nota anterior, o valor a ser deduzido será calculado na forma como ocorreria a tributação do ICMS na operação interestadual se o contribuinte remetente não fosse optante pelo Simples Nacional.

**NOTA 04** - O Microempreendedor Individual - MEI, que atenda ao disposto na Resolução CGSN nº 58, de 27/04/09, do Comitê Gestor do Simples Nacional, na vigência da opção pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos Abrangidos pelo Simples Nacional - SIMEI, fica dispensado do pagamento do imposto na forma prevista neste parágrafo.

**NOTA 05** -O disposto neste parágrafo não se aplica a mercadorias recebidas para industrialização quando a alíquota, na operação interestadual, for superior a 4% (quatro por cento).

**NOTA 06** -O disposto nas notas 02 e 03 não se aplica quando a alíquota, na operação interestadual, for de 4% (quatro por cento), devendo o valor do imposto ser calculado mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo constante na NF:

**a)** nas entradas das mercadorias relacionadas no item LXXI do Apêndice XVII, recebidas por estabelecimento optante pelo Simples Nacional;

**b)** nas entradas das mercadorias classificadas nos Capítulos 50, 52 a 55 e 57 a 59, da NBM/SH-NCM, recebidas para industrialização por estabelecimento optante pelo Simples Nacional cujo CAE principal esteja relacionado nos códigos 3.6100 a 3.6217 do Apêndice XLIII.

Para os contribuintes optantes pelo simples nacional, conforme IN RE nº 64 de 2015, em decorrência de ação judicial à antecipação da operação subsequente, poderá ser paga por ocasião da efetiva saída da mercadoria, devendo o contribuinte formalizar o pedido em meio ao anexo A deste estudo, na unidade da receita estadual do contribuinte ou na unidade de Porto Alegre.

Ainda para apurar o imposto devido por ocasião da saída efetiva da mercadoria o contribuinte deverá preencher planilha auxiliar mantida sob sua guarda para apuração dos valores devidos relativos à antecipação, conforme anexo B deste

estudo, ficando dispensado se o contribuinte emitir, exclusivamente, Nota Fiscal Eletrônica (IN RE nº 64, 2015).

Logo, nas aquisições de mercadorias de outro estado, que estejam relacionadas com as operações subsequentes, a antecipação tributária é devida para todos os contribuintes do estado, sejam eles de qualquer regime de tributação.

#### 2.3.1.1 Crédito de Antecipação

No período de apuração seguinte ao do débito das entradas das mercadorias no estabelecimento, poderá ser adjudicado (creditado) o ICMS devido a título de diferença entre a alíquota interna e a interestadual, incidente nas aquisições interestaduais.

Conforme estabelecido no art. 4 da Lei nº 8.820 de 1989 que institui o ICMS-RS: “O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores por esta ou por outra unidade da Federação”.

Diante desta situação o art. 31 do Livro I do RICMS-RS, alínea c, assegura ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto “à entrada no território deste estado de mercadorias oriundas de outra unidade da federação nos termos do art. 46, § 4º”. Em que o art. 46 §4 do Livro I, institui o pagamento antecipado de mercadorias quando adquiridas de outra unidade de federação.

As empresas optantes pelo regime normal apuram o imposto na forma da não cumulatividade, porém as empresas optantes pelo simples nacional por pagarem o ICMS na guia do DAS, a legislação estadual não prevê o crédito da antecipação (RICMS-RS, 1997).

Por esta vez para o imposto pago no primeiro mês de antecipação, o contribuinte da modalidade Geral terá como crédito na apuração do segundo mês.

#### 2.3.2 Diferencial de Alíquotas

O diferencial de alíquotas é exigido na aquisição de mercadorias de outro estado, quando não tiverem vinculadas a operações subsequentes, sendo destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado (RICMS-RS 1997).



Conforme estabelecido pelo art. 4, inciso IX, do Livro I do RICMS-RS incide imposto nas operações com mercadorias no momento “da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Segundo o art. 16, inciso I, alínea f do Livro I do RICMS-RS, a base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é “o valor da operação na unidade da Federação de origem, na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente”.

Com a nova redação dada pelo Decreto RS n° 52.839 de 2015, no art. 18 do Livro I do RICMS-RS integram também na base de Cálculo do imposto:

[...], inclusive nas hipóteses do art. 16, I, "f" e "h", e III, e art. 17, VI:

**I** -o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

**II** -o valor correspondente:

**a)** a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

**b)** a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;

**c)** ao montante do IPI, quando a mercadoria se destinar a consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário ou a consumidor final.

Diante a inclusão do próprio ICMS na base cálculo da diferença de alíquotas, o Estado instituiu a IN RE nº 39 de 2016, afirmando que a diferença de alíquota devida ao RS, das mercadorias destinadas ao ativo permanente ou ao uso e consumo do adquirente, deverá ser calculada conforme a seguinte fórmula:

Figura 1: Fórmula para o Cálculo da Diferença de Alíquotas

$$ICMS\ devido = \left[ \frac{Valor\ da\ operação - ICMS\ origem}{1 - Alíquota\ interna} \times Alíquota\ interna \right] - Valor\ da\ operação \times Alíquota\ interestadual$$

Fonte: IN RE 39/2016

Para o remetente optante pelo simples nacional, o Estado instituiu a IN RE nº 23 de 2017, alegando que:

Para fins de determinação do ICMS devido a este Estado, o valor do "ICMS origem" a ser deduzido será calculado na forma como ocorreria a tributação do ICMS se o remetente não fosse optante pelo Simples Nacional.

Sendo assim, todos os contribuintes, independente do regime tributário, devem calcular o valor devido de diferencial de alíquotas integrando o montante do próprio imposto na sua base de cálculo.

### 2.3.2.1 Crédito do Diferencial de Alíquotas

Nas aquisições interestaduais de bens destinados ao Ativo Imobilizado, em que o contribuinte tenha o direito a apropriar o crédito em 48 parcelas, poderá creditar-se também do valor recolhido a título de diferencial de alíquotas.

No art. 31, inciso I, alínea a, do Livro I do RICMS-RS, “é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto inclusive nas mercadorias destinadas ao ativo imobilizado”.

Para utilização do crédito do imposto será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento, e as demais nos meses subsequentes, devendo ser efetuado juntamente com o ICMS próprio da nota no controle da planilha Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) (RICMS-RS, 1997).

Para as mercadorias de uso e consumo o art. 31, Inciso I, alínea b, do Livro I do RICMS-RS afirma que “os créditos decorrentes de mercadorias destinadas a uso e consumo poderão ser utilizados a partir de 1º de janeiro de 2020”.

O Crédito referente ao Imobilizado é possível, devendo ser utilizado junto com o crédito do ICMS próprio, já para as mercadorias destinadas ao uso e não se tem permissão de crédito.

## 2.4 INFORMAÇÕES ACESSÓRIAS

O mundo contemporâneo tem mudado o jeito como as empresas se desenvolvem, devido à velocidade das transformações nos procedimentos fiscais e contábeis, motivados pelo avanço tecnológico na comunicação das informações entre o fisco e as organizações (MACHADO, 2013).

Conforme quadro 3 está classificada em regra geral as obrigações acessórias que as empresas devem apresentar referente aos tributos recolhidos e apurados mensal e/ou anual.

Quadro 3: Obrigações Acessórias nos regimes tributários

OBRIGAÇÃO	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES
DeSTDA	NÃO	NÃO	SIM
DCTF	SIM	SIM	NÃO
DEFIS	NÃO	NÃO	SIM
ECF	SIM	SIM	NÃO
GIA	SIM	SIM	NÃO
SPED CONTRIBUIÇÕES	SIM	SIM	NÃO
EFD ICMS/IPI	SIM	SIM	NÃO

Fonte: Elaborado pelo Autor (2017)

Devido ao foco do estudo ser sobre o ICMS, serão abordadas apenas as obrigações relacionadas ao imposto, tais como: Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação (DeSTDA), Guia de Informação e Apuração (Gia) e Escrituração Fiscal Digital ICMS IPI (EFD ICMS/IPI).

#### 2.4.1 Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação

Os contribuintes optantes pelo simples nacional que antes apresentavam a Guia de Informação e Apuração do Simples Nacional (GIA-SN), a substituíram a partir dos fatos geradores de primeiro de janeiro de 2016, pela DeSTDA.

Segundo §1, da cláusula primeira do Ajuste Sinief de 12/2015, no qual instituiu a DeSTDA, a mesma compõe-se de informações em meio digital dos resultados da apuração do ICMS de que tratam as alíneas “a”, “g” e “h”, substituição tributária, antecipação e diferencial de alíquotas, respectivamente, do inciso XIII do § 1º do art. 13 da LC 123/2006.

Cada Unidade Federativa (UF) é competente para definir sobre a obrigatoriedade de uso da DeSTDA de seus contribuintes, bem como daqueles localizados em outras UFs quando realizarem operações/prestações em que o ICMS seja destinado àquela UF. Diante disso, o RS estabeleceu conforme IN RE nº 068 de 2015 que os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, exceto o Micro Empreendedor Individual (MEI), devem informar o valor do imposto apurado em:

- a) ICMS retido como Substituto Tributário (operações antecedentes, concomitantes e subsequentes);
- b) ICMS devido em operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal;
- c) ICMS devido em aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- d) ICMS devido nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto.

Em virtude do Ajuste Sinief 15/16, consequentemente com a IN RE nº 24 de 2016, “o arquivo digital da DeSTDA deverá ser enviado até o dia 28 (vinte e oito) do mês subsequente ao encerramento do período de apuração, ou quando for o caso, até o primeiro dia útil imediatamente seguinte”.

Aos fatos geradores incorridos a partir de janeiro de 2017, o pagamento do imposto declarado na DeSTDA deverá ser efetuado até o dia 23 do segundo mês subsequente, por meio de GA, ou de GNRE, observando o anexo C, deste trabalho (IN RE nº 81, 2016).

Sendo assim, os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, localizados no RS devem declarar a DeSTDA atentando-se aos prazos de envio e pagamento do imposto.

#### **2.4.2 Guia de Informação e Apuração**

Os contribuintes devem cumprir as obrigações que lhes são atribuídas pela legislação estadual.

Segundo Oliveira et al (2015) a GIA é o documento transmitido via internet, onde a empresa informa mensalmente ao fisco todas as suas operações com relação as entradas e saídas de mercadorias.

Os contribuintes inscritos no RS, classificados na categoria geral, são obrigados a entregar mensalmente a GIA relativamente a cada estabelecimento que mantiverem (RICMS-RS, 1997).

Dentre as informações enviadas ao fisco por meio do arquivo são: valor da folha mensal, número de funcionários, faturamento, saídas e entradas tributadas, diferidas, isentas e não tributadas detalhadas por Código de operação, e deve ser informada em regra geral até o dia 12 ao mês subsequente da apuração (RICMS-RS, 1997).

Conforme IN RE nº 06 de 2017, o arquivo de importação da GIA será obrigatório a partir de setembro do mesmo ano, por meio do arquivo do EFD ICMS/IPI, a fim de obter a maximização e cruzamento das informações declaradas em ambas às obrigações acessórias.

Assim, a GIA é uma declaração obrigatória para os contribuintes da categoria geral, onde o fisco juntamente com o EFD ICMS/IPI tem uma maior clareza das informações declaradas.

### **2.4.3 Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI**

O projeto SPED surgiu com a necessidade de fiscalizar mais de perto as empresas, buscando reduzir a sonegação por parte dos contribuintes e analisar as operações efetuadas em tempo real.

O SPED foi instituído conforme Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com o seguinte texto:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e considerando o disposto no art. 37, inciso XXII, da Constituição, nos arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, e nos arts. 219, 1.179 e 1.180 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, DECRETA :  
Art. 1º Fica instituído o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. (BRASIL, 2007)

Este projeto foi desenvolvido com intuito de atualizar o modo como as informações eram entregues ao fisco, tornando mais rápida a análise das informações, facilitando assim a fiscalização e integração entre os fiscos federal, estadual e municipal, além de centralizar as obrigações acessórias (PRIOR, CARVALHO, 2014).

A Escrituração Fiscal Digital – EFD, também conhecida como Sped Fiscal, foi instituído conforme disposto no Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006:

A União, representada pela Secretaria da Receita Federal - SRF e o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na 124ª reunião ordinária realizada em Macapá - AP, no dia 15 de dezembro de 2006, tendo em vista o disposto no art. 37, inciso XXII, da Constituição Federal, no inciso IV do art. 100 e no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/2005, resolvem celebrar o seguinte: Cláusula primeira Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. (BRASIL, 2006)

Para Oliveira et al, (2015) o EFD ICMS/IPI corresponde à substituição das escriturações de documentos fiscais de forma tradicional para a forma mais moderna que é a digital, neles estão contemplados os documentos de entradas e saídas de mercadorias, dentre outros, e será validado, assinado e transmitido para o fisco pelo programa validador.

Por meio do arquivo, serão enviadas várias informações, visto que, o mesmo, é composto por oito blocos, todos eles com vários registros filhos, que deverão ser preenchidos de acordo com a atividade de cada empresa, conforme quadro 4 abaixo.

Quadro 4: Blocos que compõe a EFD ICMS/IPI

<b>Bloco</b>	<b>Descrição</b>
0	Abertura, Identificação e Referências
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
H	Inventário Físico
K	Controle da Produção e do Estoque
1	Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Fonte: Guia Prático da EFD (2017) Adaptado pelo autor.

O arquivo da EFD tornou-se obrigatório para todos os contribuintes a partir de 1º de janeiro de 2014, enquadrados na categoria geral, devendo ser entregues até o dia 15 do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração (RICMS-RS, 1997).

Assim, podemos dizer que o EFD é uma obrigação compacta, onde nela estão contidas todas as demais obrigações necessárias até a sua obrigação, tais como a escrituração e impressão dos livros de registro de entradas, saídas, inventários, apuração de ICMS e IPI.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Neste capítulo será abordado inicialmente o enquadramento metodológico do estudo, logo em seguida será apresentado os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados. Por fim, serão descritas as limitações da pesquisa.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Serão apresentados os procedimentos adotados para a elaboração deste trabalho, destacando ainda a metodologia utilizada. No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa.

De acordo com Paulino (2007), qualitativo é um trabalho que possui valores, crenças, opinião e se utiliza da complexidade. Já o termo quantitativo relata a quantificação, tanto em coletas de dados quanto no tratamento aplicado por meio de técnicas estatísticas.

Para poder efetuar os objetivos específicos contidos neste trabalho, foi utilizado pesquisa descritiva. Gil (2007) conceitua pesquisa descritiva como sendo aquela que proporciona uma maior familiaridade com o problema, possibilitando o tornar mais explícito.

Quanto à fonte de informação, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, pois foi necessário livro, artigos e Leis para constituição da fundamentação teórica.

De acordo com Gil (2007) a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

O procedimento utilizado neste trabalho foi pesquisa bibliográfica, explanando como base a cobrança de um imposto acessório no estado do RS.

#### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Neste tópico serão apresentados os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados, além de conter a descrição das informações obtidas.

Para elaboração do estudo será utilizados a base legal das obrigações acessórias bem como da legislação estadual, onde serão utilizados valores fictícios para elaborações dos cálculos nos regimes tributários de antecipação nas situações



de comercialização e industrialização, e diferença de alíquotas. Ainda para dar uma maior relevância ao estudo terá contato com algumas situações com o Plantão Fiscal Virtual do RS, onde será questionado sobre situações onde a lei não fica clara, para a cobrança do imposto. Ainda também será demonstrado como deve ser a emissão de documentos fiscais, de débitos e créditos, quando devidos, alinhando com as obrigações acessórias dos regimes tributários.

## 4 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo serão demonstrados alguns exemplos de cálculos de antecipação tributária, mercadorias destinadas à revenda ou industrialização, e diferencial de alíquota, destinadas para uso e consumo ou ativo imobilizado. Também será exposto como deve ser preenchido nas obrigações acessórias.

### 4.1 ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já mencionado no capítulo anterior, a antecipação tributária consiste na cobrança antecipada do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias não sujeitas ao regime da substituição tributária, sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao adquirente da mercadoria.

Deve ser calculada mediante a aplicação da alíquota interna, levando em consideração a base de cálculo reduzida, quando devida, sobre a base de cálculo constante na Nota Fiscal (NF), deduzindo-se, após, o valor do ICMS destacado no referido documento, observando a proporcionalidade do crédito.

Conforme consulta virtual ao plantão fiscal do RS, disponível no apêndice A deste estudo, tanto para contribuintes optantes pelo simples nacional quanto da modalidade geral, a forma de calcular o imposto é a mesma.

Exemplo 1: Empresa adquire de um fornecedor de Santa Catarina, um produto X destinado para revenda com os seguintes dados na NF:

Valor Produto: 1.000,00

IPI: 50,00

Valor total da NF: 1.050,00

Base Cálculo: 1.000,00

Alíquota Interestadual: 12%

Valor ICMS: 120,00

Alíquota Interna 18%:

Solução:  $1.000,00 \times 18\% = 180,00 - 120,00 = 60,00$

Solução: Como já mencionado no capítulo 2.2.3, em virtude do IPI não integrar a base de cálculo do ICMS em operações destinadas a revenda, o valor devido para pagamento é 60,00.

Exemplo 2: Empresa adquire um produto X de um fornecedor optante pelo simples nacional de Santa Catarina, destinado para revenda com os seguintes dados na NF:

Valor Produto: 1.000,00

Frete: 100,00

Total: 1.100,00

Alíquota Interna 18%:

Solução:  $1.100,00 \times 18\% = 198,00 - 132,00 = 66,00$

Como optante pelo simples nacional não destaca ICMS, o RICMS-RS afirma que o valor a ser deduzido será calculado na forma como se o remetente não fosse optante pelo Simples Nacional, logo a base de cálculo da NF seria 1.100,00 e o valor do ICMS 132,00.

Exemplo 3: Empresa adquire de um fornecedor de São Paulo, um produto X destinado para revenda, no qual no RS apresenta uma redução base de cálculo de 33,33% de ICMS, nota de aquisição com os seguintes dados na NF:

Valor Aquisição: 2.500,00

Base Cálculo: 2.500,00

Alíquota Interestadual: 12%

Valor ICMS: 300,00

Alíquota Interna 18%:

Solução:  $2.500,00 - 33,33\% = 1.666,75 \times 18\% = 300,00 - 200,00 = 100,00$

Conforme estabelecido na Nota 2, §4 do artigo 46 do LIVRO I, deve se observar as disposições estabelecidas pelo art. 23, 31 ao 33 e 35, em que o RICMS-RS afirma que deve se utilizar o crédito proporcional, exceto exceções. Em virtude da saída ser beneficiada com uma redução de 33,33% o crédito que deve ser apropriado na proporção é de 200,00.

Exemplo 4: Uma óptica optante pelo simples nacional adquire de um fornecedor do Espírito Santo, armações de plásticos e lentes de vidros, destinado para revenda com os seguintes dados na NF:

Valor Aquisição: 3.500,00

Base Cálculo: 3.500,00

Alíquota Interestadual: 4%

Valor ICMS: 140,00

Alíquota Interna 18%:

Solução:  $3.500,00 \times 8\% = 280,00$

Conforme estabelecido na alínea a, Nota 6, §4 do art. 46 do Livro I, a diferença de alíquota não se aplica quando a alíquota da operação interestadual for de 4%, nas entradas das mercadorias relacionadas no item LXXI (armações de plásticos e lentes de vidros) do Apêndice XVII do RICMS-RS, recebidas por estabelecimento optante pelo Simples Nacional, devendo o valor do imposto ser calculado mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo constante na NF.

Exemplo 5: Uma Indústria adquire de um fornecedor de São Paulo matéria prima, cujo NF de aquisição possui os seguintes dados:

Valor Aquisição: 2.000,00

Base Cálculo: 2.000,00

Alíquota Interestadual: 12%

Valor ICMS: 240,00

Alíquota Interna 18%:

Solução:  $2.000 \times 18\% = 360,00 - 240,00 = 120,00$ .

Conforme estabelecido na Nota 5, §4 do artigo 46 do Livro I, não se aplica às mercadorias recebidas para industrialização quando a alíquota na operação interestadual for superior a 4%, sendo assim não haverá valor a recolher.

Exemplo 6: Uma Indústria adquire de um fornecedor de Paraná, matéria prima, cujo NF de aquisição possui os seguintes dados:

Valor Aquisição: 5.000,00

Base Cálculo: 5.000,00

Alíquota Interestadual: 4%

Valor ICMS: 200,00

Alíquota Interna 12%:

Solução:  $5.000 \times 12\% = 600,00 - 200,00 = 400,00$

Conforme estabelecido na Nota 5, §4 do art. 46 do Livro I, não se aplica a mercadorias recebidas para industrialização quando a alíquota, na operação interestadual, for superior a 4%. Em virtude de a mercadoria ter conteúdo importado ou ser estrangeira, é devido a antecipação, e uma diferença bem alta.

Exemplo 7: Uma Indústria de confecção optante pelo simples nacional adquire de um fornecedor do Rio de Janeiro Seda (matéria prima) NCM 5007.9000, cuja nota de aquisição possui os seguintes dados:

Valor Aquisição: 500,00

Base Cálculo: 500,00

Alíquota Interestadual: 4%

Valor ICMS: 20,00

Alíquota Interna: 18%:

Solução:  $500,00 \times 8\% = 40,00$

Conforme estabelecido na Nota 6, §4 do art. 46 do Livro I, a diferença de alíquota não se aplica quando a alíquota da operação interestadual for de 4%, para as mercadorias classificadas nos Capítulos 50 (Seda), 52 a 55 (Fibras) e 57 a 59 (tapetes), da NBM/SH-NCM, recebidas para industrialização por estabelecimento optante pelo Simples Nacional, devendo o valor do imposto ser calculado mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo constante na NF.

Para as empresas do regime geral o débito deve ser calculado e apurado junto com a apuração do ICMS do mês da compra da mercadoria, que em regra geral é no dia 12 do mês posterior, já para as empresas optantes pelo simples nacional, o débito é calculado e informado até o dia 28 do mês subsequente na DeSTDA e pago até o dia 23 do segundo mês subsequente,

Outra hipótese para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional é efetuar o pagamento no mês da saída da mercadoria, o qual deve se solicitar junto à receita estadual de Porto Alegre. Deferida a solicitação, os contribuintes que não emitem nota fiscal eletrônica devem apresentar e resguardar uma planilha auxiliar.

#### **4.1.2 Nota fiscal**

Conforme instituído pelo art. 25, inciso X do Livro II, do RICMS-RS para mercadorias adquiridas de outra UF, deve se emitir nota fiscal para registrar o débito do imposto. O mesmo em nota, ainda traz a possibilidade de emitir uma única nota no final do mês da apuração, o qual deve se observar o art. 28, inciso I, "g", notas 01 e 02.

Segundo art. 28, inciso I, "g", notas 01 e 02 do RICMS-RS, poderá ser emitida uma única NF pelo destinatário, até o último dia do período de apuração em que ocorrerem as entradas de mercadorias, reunindo todas as operações realizadas no período. Devendo elaborar planilha demonstrativa de débito referente aos documentos de aquisição das mercadorias ou da prestação dos serviços. Ou como outra hipótese o contribuinte pode emitir a nota na apuração do imposto com a data retroativa, conforme consulta virtual ao plantão fiscal do RS, disponível no apêndice B.

Segundo a IN RE nº 006 de 2009, a NF de débito do imposto deve ser emitida da seguinte forma e ser registrada no registro de saída:

- a)** nas colunas sob o título "DOCUMENTO FISCAL": com os dados extraídos da NF;
- b)** na coluna "VALOR CONTÁBIL": nada será preenchido;
- c)** na coluna "CODIFICAÇÃO FISCAL": com a indicação do C.FOP 5.949;
- d)** na coluna sob o título "ICMS - VALORES FISCAIS": nada será preenchido;
- e)** na coluna "OBSERVAÇÕES": a indicação "Livro II, art. 25, X", e o valor do débito fiscal destacado no documento.

O crédito do imposto como mencionado no Capítulo 2.3.1.1 deste estudo também é possível, porém conforme consulta virtual ao plantão fiscal do RS apêndice C, o contribuinte optante pelo simples nacional não possui o direito ao crédito, por não haver apuração do imposto.

Para adjudicação do crédito fiscal, no período de apuração seguinte ao do débito, conforme IN RE nº 006 de 2009 deverá ser emitida NF sem destaque do imposto a ser creditado, registrando no livro Registro de Entradas, conforme segue:

- a) na coluna sob o título "DATA DE ENTRADA": a data de emissão da NF;
- b) nas colunas sob o título "DOCUMENTO FISCAL": com os dados extraídos da NF;
- c) nas colunas sob o título "PROCEDÊNCIA" e "VALOR CONTÁBIL": nada será preenchido;
- d) na coluna "CODIFICAÇÃO FISCAL": com a indicação do C.FOP 2.949;
- e) na coluna sob o título "ICMS - VALORES FISCAIS": nada será preenchido;
- f) na coluna "OBSERVAÇÕES": "Livro II, art. 26, II", e o valor do crédito fiscal destacado no documento.

## 4.2 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Conforme já explanado no capítulo 2.3.2 do referencial teórico o diferencial de alíquotas é exigido na aquisição de mercadorias de outro estado, quando não tiverem vinculadas a operações subsequentes, sendo destinadas a uso e consumo e ativo imobilizado.

A fórmula para o cálculo do mesmo deve obedecer à figura 1 deste estudo, não necessitando a emissão de nota fiscal referente ao débito devido a legislação não ter previsão.

Exemplo 1: Empresa adquire material de expediente para uso e consumo, de um fornecedor do Simples Nacional do estado do Paraná, com os seguintes dados na NF:

Valor de Aquisição: 1000,00

Alíquota Interna 18%:

$$\text{Solução: } \left[ \frac{(1000,00 - 120,00)}{1 - 0,18} \times 18\% \right] - 1000,00 \times 12\% = 73,17$$

O valor a pagar de diferença de alíquota é 73,12, e devido ao fornecedor ser optante pelo simples nacional se presumiu que o valor da alíquota conforme IN RE nº 23 de 2017, era de 12%.

Exemplo 2: Empresa adquire material de expediente para uso e consumo, de um fornecedor (indústria) do estado de Santa Catarina, com os seguintes dados na NF:

Valor Produto: 1000,00

IPI: 150,00

Valor total da NF: 1150,00

Base Cálculo: 1000,00

Valor ICMS: 138,00

Alíquota Interna 18%:

$$\text{Solução: } \left[ \frac{(1.150,00 - 138,00)}{1 - 0,18} \times 18\% \right] - 1.150,00 \times 12\% = 84,15$$

O valor a pagar é de 84,15 de diferença de alíquota. O IPI integrou a base de cálculo tanto do ICMS quanto do cálculo da diferença, pois como previsto na própria fórmula, é o valor da operação e entende-se que o valor da operação é o valor total da nota.

Até a mudança da legislação, onde a diferença de Alíquota não integrava a base de cálculo da diferença, “não era calculado por dentro” os valores de imposto a pagar nestes dois exemplos acima seriam respectivamente de 60,00 e 69,00.  
 [(Alíquota interna- Interestadual) x Total da nota]



### 4.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Neste tópico será abordado como as empresas optantes pelo Simples Nacional ou Regime Normal, devem preencher as informações relativas a antecipação tributária e ao diferencial de alíquotas em suas respectivas obrigações acessórias.

#### 4.3.1 Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação

Como já visto do tópico 4.2.1, esta obrigação é de natureza obrigatória para as empresas optantes pelo simples nacional, o qual deve ser enviado ao fisco até o dia 28 do mês subsequente ao mês da apuração, e pago no dia 23 do 2º mês subsequente.

A guia para recolhimento do valor de diferencial de alíquota e de antecipação tributária é a mesma, o que irá diferenciar ao fisco é os valores declarados na DESTDA.

Figura 2: Campos para preenchimento na DESTDA.

RS	Antecipação		Diferencial de Alíquota	
	Com Encerramento	Sem Encerramento	Ativo Fixo	Uso e Consumo

Fonte: SEDIF (2017)

Conforme ilustração acima, se deve declarar em ICMS entrada os valores relativos as aquisições de outras UFs. No campo Antecipação com encerramento deve-se preencher os valores decorrentes ao ICMS devidos nas operações de

aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária de outra unidade da federação não signatária de protocolo de substituição tributária, para comercialização destinada a consumidor final (varejo).

No campo Antecipação sem encerramento deve-se preencher o valor de ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias de outra UF destinadas à comercialização ou industrialização:

No campo Diferencial de Alíquota se deve preencher o valor relativo ao ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias de outra Unidade da Federação para uso e consumo ou ativo imobilizado.

#### **4.3.2 Guia de Informação e Apuração do ICMS**

Como já visto do tópico 4.2.2, esta obrigação é de natureza obrigatória para as empresas da modalidade geral, o qual deve ser enviado ao fisco até o dia 12 do mês subsequente ao mês da apuração.

Para efetuar a transmissão da GIA, o contribuinte deve baixar o programa disponibilizado pela SEFAZ RS o qual atualmente encontra-se na versão 9 transmitida por meio do mesmo arquivo do EFD ICMS/IPI.

Conforme as figuras 3, 4 e 5, o valor referente ao crédito, lançados no mês seguinte ao débito de antecipação, deve ser lançado no quadro A, campo 6 - outros créditos, no anexo XIV, com a finalidade 01. Os valores referentes ao débito de antecipação devem ser lançados no mês de aquisição no quadro A, campo 13 - outros débitos, no anexo XV com a finalidade 03.

A diferença de Alíquota também é lançada no quadro A, campo 13 – outros débitos, no anexo XV, porém com a finalidade 01.

Figura 3: Quadro A, resumo dos lançamentos na GIA.

**Guia de Informação e Apuração do ICMS**

**Identificação**  
 CGC/TE:  Razão Social:  Período:

**Quadro A** **Quadro B** **Quadro C** **Quadro E**

**RESUMO DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DO MÊS DE REFERÊNCIA**

**Créditos**

01. Créditos por entradas, exceto importação	R\$ 7.859,71	Anexo I
02. Créditos por importação	R\$ 0,00	
03. Créditos por transferências	R\$ 0,00	Anexo II
04. Créditos presumidos	R\$ 0,00	Anexo III
05. Créditos por compensação por pagamentos indevidos	R\$ 0,00	Anexo IV
<b>06. Outros créditos</b>	<b>R\$ 2.138,40</b>	<b>Anexo XIV</b>
<b>07. TOTAL</b>	<b>R\$ 9.998,11</b>	

**Débitos**

08. Débitos por saídas	R\$ 33.226,30	Anexo V
09. Débitos por importação	R\$ 0,00	
10. Débitos de responsabilidade compensáveis	R\$ 0,00	
11. Débitos por transferência de créditos e de saldo credor	R\$ 0,00	Anexo VI
12. Débitos por compensação	R\$ 0,00	
<b>13. Outros débitos</b>	<b>R\$ 6.792,70</b>	<b>Anexo XV</b>
<b>14. TOTAL</b>	<b>R\$ 40.019,00</b>	

**Substituição Tributária**  
 15. Realizou entradas/saídas com substituição tributária (não considerar diferimentos) ☐ SIM ☒ NÃO Anexo VII

**Retificação**  
 Esta Guia de Informação e Apuração do ICMS é retificadora? ☐ SIM ☒ NÃO

Fonte: Programa da GIA (2017)

Figura 4: Lançamento em outros créditos na GIA.

**Anexo XIV - Outros Créditos - Detalhamento**

**Identificação**  
 CGC/TE:  Razão Social:  Período:

**Identificação do Código**  
 Código:  Descrição:

Cod.	Descrição	Valor do Crédito
1	ANT.DO IMPOSTO P/ O MOMENTO DA ENTRADA DAMERCADORIA NO RGS. LIVRO I, ART. 31, II, "C"	2.138,40

**Total:** R\$ 2.138,40

Fonte: Programa da GIA (2017)

Figura 5: Lançamento em outros débitos na GIA.

**Anexo XV - Outros Débitos - Detalhamento**

**Identificação**  
 CGC/TE:  Razão Social:  Período:

**Identificação do Código**  
 Código:  Descrição:

Cod.	Descrição	Valor do Débito
1	DIFERENCIAL DE AL-QUOTA - MERC.OU PREST.DE SERV. REC.DE OUF,NAO VINC.A OPER.SUBS.ART. 16,	223,06
3	ANTECIPACAO DO IMPOSTO PARA O MOMENTO DA ENTRADA NO TERRIT- RIO DESTE ESTADO. LIVRO I,	6.569,64

**Total:** R\$ 6.792,70

Novo OK Cancelar Alterar Excluir Fechar

Fonte: Programa da GIA (2017)

#### 4.3.3 Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI

Conforme já mencionado no item 4.1.2 é obrigado a emissão do documento fiscal, apenas para os débitos e créditos relativos à antecipação. No mês da emissão deve ser escriturada no registro de entradas e saídas, consequentemente para os contribuintes enquadrados no regime normal, esta informação deverá constar no EFD ICMS/IPI e atender ao que é previsto na legislação.

Por ter embasamento para emissão de nota fiscal, modelo 55, o Guia Prático do EFD afirma que deverá ter um registro C100 correspondente, lançado conforme Figura 6 deste estudo.

Figura 6: Registro C100 no EFD ICMS/IPI

**REGISTRO - C100 - SAIDA**  
Nota Fiscal Eletrônica

Código da situação do documento	08	Documento Fiscal emitido com base em Regime Especial ou Norma Especifica
Emitente	0	Emissão própria
Código do participante	FOR000000208	
Número do documento	16.766.092	Série
Data da emissão	30/09/2017	Data da entrada ou saída
Tipo de pagamento	2	Outros
Tipo de frete	9	Sem cobrança de frete
Chave da NFe		
Base de cálculo do ICMS	R\$ 0,00	Valor do ICMS
Base de cálculo do ICMS ST	R\$ 0,00	ICMS retido por ST
Valor total do documento	R\$ 0,00	Valor das mercadorias
Valor do desconto	R\$ 0,00	Abatimento não tributado
Valor do frete	R\$ 0,00	Valor do seguro
Valor de outras despesas	R\$ 0,00	Valor do IPI
Valor do PIS		PIS retido por ST
Valor da COFINS		COFINS retido por ST

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Ainda para complementar o registro C100, deve-se possuir um registro C110 para informações complementares de interesse ao fisco, em que o valor informado no campo deve existir no registro 0450 - Tabela de informação complementar, figura 7 e 8 deste estudo.

Figura 7: Registro C110 no EFD ICMS/IPI

**REGISTRO - C110 - SAIDA**  
Complemento

Código inf complementar (doc fiscal)	5	DEBITO DE ANTECIPAÇÃO DO ICMS REFERENTE A COMPRA DE FORA DO EST
Descrição complementar		

Salvar Fechar

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Figura 8: Registro 0450 no EFD ICMS/IPI

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Ainda existirá um registro 0460 - Tabela de observações do lançamento fiscal, o qual é utilizado para informar anotações de escrituração determinadas pela legislação pertinente aos lançamentos fiscais, tais como: ajustes efetuados por diferimento parcial de imposto, antecipações, diferencial de alíquota e outros. No preenchimento, este campo corresponde às informações lançadas na coluna “Observação” dos Livros Fiscais de Entradas, Saídas e de Apuração, de acordo com o estabelecido na legislação de cada unidade federada, figura 9 e 10 deste estudo.

Figura 9: Registro 0460 no EFD ICMS/IPI

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Figura 10: Ajuste no Livro Fiscal de Entrada no EFD ICMS/IPI

RESUMO - AJUSTES			
Situação	Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Total do Ajuste
08	RS40000313	"Outros Débitos" - Mercadoria - Livro I, art. 46, § 4º - Antecipação do imposto para o momento da entrada no território deste Estado	6.569,64

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Observando a exceção 2 do registro C100 no Guia Prático da EFD, as NF-e de emissão própria em regra geral, devem ser apresentados somente os registros C100 e C190, e se existirem ajustes de documento fiscais determinados

por legislação estadual (tabela 5.3 do Ato COTEPE ICMS 09/08) devem ser apresentados também os registros C195 e C197.

O registro C190 tem por objetivo representar a escrituração dos documentos fiscais totalizados por CST, CFOP e Alíquota de ICMS, conforme figura 11 deste estudo.

Figura 11: Registro C190 no EFD ICMS/IPI

**REGISTRO - C190 - SAIDA**  
Analítico

CST/ICMS	090	Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3, 4, 5 e 8 da Tabela A - Outras
CFOP	5949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
Alíquota do ICMS(%)		0,00 %
Valor da operação		R\$ 0,00
Base de cálculo do ICMS		R\$ 0,00
Valor do ICMS		R\$ 0,00
Base de cálculo do ICMS ST		R\$ 0,00
Valor do ICMS ST		R\$ 0,00
Valor não tributado base do ICMS		R\$ 0,00
Valor do IPI		R\$ 0,00
Código observação lançamento		

Salvar Fechar

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

O registro C195 deve ser informado quando, em decorrência da legislação estadual, houver ajustes nos documentos fiscais, informações sobre diferencial de alíquotas, antecipação de imposto e outras situações, conforme figura 12 deste estudo.

Figura 12: Registro C195 no EFD ICMS/IPI

**REGISTRO - C195 - SAIDA**  
Obs. Lanc. Fiscal

Código observação lançamento	22	Nota Emitida nos termos do Livro II, Art. 25, X, com valor de Débito fiscal de R\$ 6,00
Descrição complementar		

Salvar Fechar

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

O registro C197 tem por objetivo detalhar outras obrigações tributárias, ajustes e informações de valores do documento fiscal do registro C195, que podem ou não alterar o cálculo do valor do imposto.

Mediante IN RE nº 072 de 2016, os códigos da Tabela 5.3 - "Tabela de Ajustes e Informações de Valores Provenientes de Documento Fiscal" serão utilizados:

- RS40000313 em ajuste a débito, com o valor a ser informado com o código 1, no campo 13, Anexo XV do Quadro A da GIA, desde que sejam valores de débitos fiscais que não correspondam a efetivas saídas de mercadorias, para os quais haja a previsão de emissão de documento fiscal, lançamento conforme figura 13 deste estudo.
- RS10000106 em ajuste a crédito, com o valor a ser informado com o código 1, no campo 06 Anexo XIV do Quadro A da GIA, para apropriar créditos fiscais, nos termos da legislação tributária, para os quais haja a previsão de emissão de documento fiscal.

Figura 13: Registro C197 no EFD ICMS/IPI

REGISTRO - C197 - SAIDA - Outras Obrigações

**REGISTRO - C197 - SAIDA**  
Outras Obrigações

Código do Ajuste: RS40000313    "Outros Débitos" - Mercadoria - Livro I, art. 46, § 4º - Antecipação do

Descrição complementar do ajuste do documento fiscal:

Código do item:

Alíquota do ICMS(%): 0,00 %    Base de cálculo do ICMS: R\$ 0,00    Valor do ICMS: R\$ 6.569,64

Outros valores: R\$ 0,00

Salvar    Fechar

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Para os registros de entradas, também deverão obter todos os registros acima citados, porém utilizando outros códigos, tanto para o registro 0450, 0460 e seus C195 e C197.

Para as mercadorias adquiridas para uso e consumo e ativo imobilizado, não se tem previsão de nota fiscal, logo não terá registros C100 e todos demais ligados ao mesmo. A legislação estadual prevê que débitos ou créditos que não possuam NF-e correspondente, deve ser lançado com um código de ajuste, registro E111, na apuração, registro E110.



O valor informado no campo do registro E111 deve existir na tabela de código do ajuste da apuração e dedução, constante da observação do Item 5.1.1 do Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008.

Até 31.08.2017 era utilizado o código para ajuste RS000013, porém devido a IN RE 006 de 2017, onde integrou o arquivo do EFD ICMS/IPI com o da GIA, a receita estadual promulgou o código de Ajuste RS001501 "Outros Débitos" - valores informados no código 01 do anexo XV da GIA - DIFERENCIAL DE ALIQUOTA - MERC. OU PREST. DE SERV. REC. DE OUF, NAO VINC. .A OPER. SUBS. ART. 16, I, F; 17, III, para uso a partir de 01.09.2017, conforme figura 14 deste estudo.

Figura 14: Registro E111 no EFD ICMS/IPI

REGISTRO - E111 - Ajuste/Benefício/Incentivo

**REGISTRO - E111**  
Ajuste/Benefício/Incentivo

Código ajuste da apuração/dedução: RS001501

Descrição complementar: OUTROS DEBITOS DE ICMS

Valor do ajuste da apuração: 223,06

Outros Débitos - valores informados no código 01 do anexo XV da GIA - DIFERENCIAL DE ALIQUOTA - MERC. OU PREST. DE SERV. REC. DE OUF, NAO VINC. .A OPER. SUBS. ART. 16, I, F; 17, III

Salvar Fechar

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

Assim à apuração no registro E110, cujo nele contém o resumo e valores de todas as operações, sejam elas de operações próprias, ajustes, créditos, estorno e entre outros, deve ser apresentada conforme figura 15, em que: A antecipação do imposto irá ser destacada no Valor total ajustes a débito (doc. Fiscal), os impostos de diferencial de alíquotas nos valores dos ajustes a débito e os valores referente ao crédito de antecipação nos Valor total ajustes a crédito (doc. Fiscal).

Figura 15: Registro E110 no EFD ICMS/IPI

REGISTRO - E110 - Valores de Apuração

**REGISTRO - E110**  
Valores de Apuração

Valor total dos débitos do imposto	33226,31
Valor total ajustes a débito (doc fiscal)	R\$ 6.569,64
Valor total dos ajustes a débito	R\$ 223,06
Valor total dos estornos de créditos	R\$ 0,00
Valor total dos créditos do imposto	R\$ 7.859,71
Valor total ajustes a crédito (doc fiscal)	R\$ 2.138,40
Valor total dos ajustes a crédito	R\$ 0,00
Valor total dos estornos de débitos	R\$ 0,00
Saldo credor do período anterior	R\$ 0,00
Valor do saldo devedor	R\$ 30.020,90
Valor total das deduções	R\$ 0,00
Valor total do ICMS a recolher	R\$ 30.020,90
Valor do saldo credor do ICMS	R\$ 0,00
Valores recolhidos ou a recolher, extra-apuração	R\$ 0,00

Salvar Fechar

Fonte: Programa Validador do EFD ICMS/IPI

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas gaúchas passam por momentos difíceis em razão da dificuldade financeira do Estado, que como método de arrecadação majora alíquotas ou institui a cobrança de um imposto. Neste cenário, é imprescindível que se tenha um profissional da contabilidade habilitado com conhecimentos necessários para encontrar e assessorar em soluções que reduzam a carga tributária da organização.

Neste contexto, o presente trabalho apresentou um estudo voltado a um débito acessório de antecipação e diferença de alíquota do ICMS, em que os contribuintes devem se atentar quando adquirem mercadorias de outra UF.

Conforme relatado no presente estudo, o art. 46, §4, Livro I do RICMS-RS a cobrança da antecipação tributária é devida quando a mercadoria não estiver sob o regime de substituição tributária e for adquirida de outra UF com destino a comercialização ou industrialização, hipótese que alíquota interestadual seja 4%.

Nessa ótica, a cobrança não diferencia contribuinte, seja ele optante pelo Simples Nacional ou Regime Normal, deve efetuar o recolhimento já na possibilidade do crédito do valor pago é na apuração do mês posterior. Logo vem o ponto relevante deste estudo, em que o fisco esquece que os contribuintes optantes pelo Simples Nacional não fazem apuração do ICMS.

Infelizmente quando os contribuintes optantes pelo Simples Nacional adquirem mercadorias de outra UF, o valor devido e declarado na DeSTDA se torna custo, o que mostra a discrepância legal nos regimes tributários.

Outro ponto que o estudo também frisou foi a alteração do RICMS-RS onde o fisco integrou a base de cálculo da diferença de alíquotas do ICMS, para as mercadorias destinadas à uso consumo ou ativo imobilizado na própria base de cálculo do imposto, resultando em um aumento no valor da diferença.

Devido a ser legal a cobrança do imposto, sendo muito discutível, este estudo visou mostrar como é efetuado o cálculo da antecipação, da diferença de alíquota e como se atende a legislação perante as obrigações acessórias.

Com o estudo foi possível verificar que infelizmente, para atender a legislação os contribuintes optantes pelo Simples Nacional possuem um desembolso tributário maior quando adquirem uma mercadoria de outra UF, a não ser que mesmo com um estudo de compra, ainda seja mais vantajoso adquiri-la devido à diferença significativa de preço dos fornecedores.

Devido aos pontos abordados no presente estudo e posteriormente as considerações finais, sugere-se que as pesquisas futuras explorem a questão da aquisição efetuada por não contribuintes tanto para às mercadorias em geral quanto para as relacionadas ao fundo de combate a pobreza.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

BRASIL. **Lei Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 22 de abril de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123 de janeiro de 2006**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.022 de dezembro de 2007**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)>

\_\_\_\_\_. **Convênio nº 143 de dezembro de 2006**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/cv143\\_06](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/cv143_06)>

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief nº 12 de dezembro de 2015**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-12-15>>

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 de abril de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 9.718, de 27** de novembro de 1998, que Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 30 de abril de 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699 de agosto de 1997( Regulamento do ICMS)**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>>

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 46.137 de janeiro de 2009**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>>

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 52.836 de dezembro de 2015**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=244726&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=52.836>>

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 50.057 de fevereiro de 2013**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=214865&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=50057>>

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 52.839 de dezembro de 2015**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=244729&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=52839>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 64 de dezembro de 2015.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=244128&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 39 de julho de 2016.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=252556&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 39 de junho de 2017.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=257025&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 68 de dezembro de 2015.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=244769&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 24 de abril de 2016.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=246977&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 81 de dezembro de 2016.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=254691&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **IN RE nº 06 de outubro de 2009.** Disponível em: <  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=158709&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.820 de janeiro de 1989.** Disponível em: <  
<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. 1248 p.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2014. 178 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 15.ed. rev. e atual São Paulo: Atlas, 2015. 384 p.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2010. 487 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 34.ed. rev., atual. e ampl São Paulo: Malheiros, 2013. 562 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. xxiii, 296 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de (Et al.). **Manual de contabilidade tributária:** textos e testes com as respostas. 14. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2015. xii, 443 p.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário.** 5. ed São Paulo: Saraiva, 2013. 1164 p. ISBN 9788502188679 (broch.)

## APÊNDICES



## APÊNDICE A – FORMA DO SIMPLES NACIONAL DE CALCULAR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

**De:** ICMS NAVI [mailto:icms.navi@sefaz.rs.gov.br]  
**Enviada em:** segunda-feira, 16 de outubro de 2017 12:53  
**Para:** alex@fenixcontabilidade.cnt.br  
**Assunto:** RES: ICMS

Bom dia.

Sim. Segue orientação.

Instituto	Legislação	Prazo	Cálculo
<b>Antecipação do Recolhimento do Imposto</b>	Decreto n.º 37.699/97 (RICMS), Livro I, Art. 46, § 4º e LC 123/06 art. 13, g, 2.	<b>Contribuinte Geral:</b> Mesmo prazo que o contribuinte possui para o pagamento do débito próprio.	Decreto n.º 37.699/97 (RICMS), Livro I, Art. 46, § 4º, Notas 02 e 03
		<b>Simples Nacional :</b> Dia 23 do 2º mês subsequente.	

Responda à *Pesquisa de Satisfação* e contribua para a melhoria do atendimento.  
 Atendimento realizado conforme IN DRP Nº 045/98, Título V, Cap. XII.

Att,

**Giovana Bolzan**

Técnica Tributária da Receita Estadual  
 NAVI - Núcleo de Atendimento Virtual

**De:** sefaz-rs@procergs.rs.gov.br [mailto:sefaz-rs@procergs.rs.gov.br]  
**Enviada em:** sexta-feira, 13 de outubro de 2017 11:58  
**Para:** ICMS NAVI <icms.navi@sefaz.rs.gov.br>  
**Assunto:** ICMS  
**Prioridade:** Alta

Nome: ALEXSANDRO DE FREITAS SIMAO  
 E-mail: alex@fenixcontabilidade.cnt.br  
 Telefone: (51) 36641660

Bom dia, Uma empresa do simples nacional deve pagar a antecipação prevista pelo art 46 §4?  
 Tem alguma possibilidade de crédito como as empresas da categoria geral?

## APÊNDICE B – EMISSÃO DE NOTA RETROATIVA

**De:** Nota Fiscal Eletrônica [mailto:nfe@sefaz.rs.gov.br]

**Enviada em:** quarta-feira, 5 de julho de 2017 16:35

**Para:** alex@fenixcontabilidade.cnt.br

**Assunto:** RES: ICMS

Boa tarde,

Uma NF-e pode ser emitida com retroatividade de até 30 dias. Isso está definido na regra de validação 228, que reproduzo abaixo.

Essa regra de validação está na página 234 do Manual de Orientações da NF-e. O manual pode ser consultado no Portal Nacional da NF-e, no link <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>, menu “Documentos / Manuais”.

De acordo com essa regra, a nota de créditos referente ao mês de maio, por exemplo, pode ser transmitida em junho, mas informando no campo ‘Data de emissão’ uma data retroativa ao mês de maio. Essa nota deverá ser escriturada em maio.

Responda à *Pesquisa de Satisfação* e contribua para a melhoria do atendimento.

Atendimento realizado conforme IN DRP Nº 045/98, Título V, Cap. XII.

Att,

**Giancarlo Ferreira Girelli**

Técnico Tributário da Receita Estadual

NAVi - Núcleo de Atendimento Virtual

Nome: ALEXSANDRO DE FREITAS SIMAO

E-mail: [alex@fenixcontabilidade.cnt.br](mailto:alex@fenixcontabilidade.cnt.br)

Telefone: (51) 36641660

Boa Tarde, Pode tirar nota fiscal com data retroativa? Exemplo os debitos referente a compra de fora do estado previsto no art 46 §4, e também as notas de créditos presumido. Tenho embasamento legal pra isso?

## APÊNDICE C – VEDAÇÃO DO CRÉDITO DA ANTECIPAÇÃO PARA SIMPLES NACIONAL

**De:** Divisão de Fiscalização [mailto:df.drpe@sefaz.rs.gov.br]

**Enviada em:** quarta-feira, 28 de dezembro de 2016 13:41

**Para:** alex@fenixcontabilidade.cnt.br

**Assunto:** ENC: GIA, DeSTDA/SEDIF e GIA-ST

Prezado(a),

O optante pelo Simples Nacional não tem direito a crédito de ICMS, seja ele qual for.

***Eliana Lee***

Técnica Tributária da Receita Estadual

Divisão de Fiscalização e Cobrança

**De:** sefaz-rs@procergs.rs.gov.br [mailto:sefaz-rs@procergs.rs.gov.br]

**Enviada em:** terça-feira, 27 de dezembro de 2016 17:28

**Para:** Divisão de Fiscalização <df.drpe@sefaz.rs.gov.br>

**Assunto:** GIA, DeSTDA/SEDIF e GIA-ST

**Prioridade:** Alta

Nome: Alexsandro de Freitas Simão E-mail: [alex@fenixcontabilidade.cnt.br](mailto:alex@fenixcontabilidade.cnt.br)

Uma empresa optante pelo simples nacional paga a antecipação do ICMS conforme o artigo 46 do RICMS. Lá no ART 31 do RICMS diz que as empresas podem se creditar desta antecipação paga no mês anterior. Como fica isso para as empresas optantes pelo simples que não possuem apuração. Porque caso não tenha uma forma de creditar-se ou ressarcir não seria uma antecipação e sim um Diferencial em forma de despesa.

## **ANEXOS**

## ANEXO A – SOLICITAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL PARA PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO NA SAÍDA DA MERCADORIA

### COMUNICAÇÃO DE OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA E DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS - SIMPLES NACIONAL

Ao Senhor Subsecretário da Receita Estadual

Razão Social:	
CNPJ:	
CGC/TE:	
Endereço:	
Município:	
Telefone:	
Email:	

Em decorrência de decisão judicial e com base no disposto na IN 45/98, Título I, Capítulo LIII, Seção 5.0, venho informar que optei por recolher o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas, nos termos do RICMS, Livro I, arts. 16, I, "f", e 17, III, e à antecipação da operação subsequente, referente a aquisição de mercadoria de outra unidade da Federação, nos termos do RICMS, Livro I, art. 46, § 4º, por ocasião das saídas das respectivas mercadorias, efetuando a apuração conforme disposto na referida IN.

<b>Processo nº:</b>	
Natureza:	
Impetrante:	
Data da Decisão:	

\_\_\_\_\_  
Local e data

\_\_\_\_\_  
Assinatura do sócio ou representante legal

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/16, informar os valores calculados acima no aplicativo "declaração eletrônica para prestação de informações relativas ao ICMS devido por substituição tributária, recolhimento antecipado e diferença de alíquotas", disponível para download no Portal do Simples Nacional, da seguinte forma:

### ANEXO C – CÓDIGOS DE PAGAMENTO PARA SIMPLES NACIONAL

OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES	CÓDIGO GA	CÓDIGO GNRE
Entrada de mercadoria que não estejam vinculados à operação ou prestação subsequente	379	10002-1
Entrada de mercadoria, exceto as relacionadas no Apêndice II, Seções II e III, proveniente de outra unidade da Federação	379	10002-1
Entrada de mercadoria relacionada no Apêndice II, Seções II e III, sem substituição tributária	270	10004-8
Entrada de mercadoria relacionada no Apêndice II, Seções II e III, sem substituição tributária, nas hipóteses em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto seja do destinatário	270	10004-8
Saída de mercadoria relacionada no Apêndice II, Seções II e III, realizada por substituto tributário estabelecido neste Estado	270	10004-8

